

0-792890

На правах рукописи

Ишпагина

ИШПАГИНА Наталья Олеговна

**КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ
СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ КОМПАНИЙ
СОТОВОЙ СВЯЗИ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2010

~~58/01-197~~
26 02 10

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - канд. экон. наук, профессор
Церпенто Светлана Ивановна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Плотников Виктор Сергеевич
- канд. экон. наук, доцент
Долматова Ольга Васильевна

Ведущая организация - Ярославский государственный университет им.
П.Г.Демидова.

Защита состоится 16 марта 2010 года в 11⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 16 февраля 2010 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690326

Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'С.М. Богомолов'.

С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

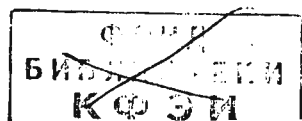
Актуальность темы исследования. В условиях расширения инфраструктуры рынка мобильной связи и внедрения глобальной абонентской зоны покрытия территории Российской Федерации, большое значение имеет привлечение к региональным сетям различных категорий пользователей через определение оптимального уровня затрат на услуги сотовой связи, формирующих тарифы телекоммуникационной отрасли. В условиях существующей монополизации этой отрасли федеральными сотовыми операторами "большой тройки": ОАО "Вымпел-Ком" (торговая марка "Билайн"), ОАО "Мобильные телесистемы" (торговая марка "МТС"), ОАО "МегаФон" (торговая марка "МегаФон") разрабатываются свои правила тарифообразования услуги мобильной связи без исчисления себестоимости в разрезе ее ассортимента.

Наличие большого количества видов услуг сотовой связи: оказание услуги телефонной связи и голосовой почты, роуминг, передача коротких сообщений, MMS-сообщений, работы по первоначальному подключению к сотовой сети и по обслуживанию мобильного телефона, обуславливает необходимость применения метода распределения затрат в разрезе видов услуг, ориентированного на определение экономически обоснованного уровня их цены.

В рамках указанной проблемы большую значимость приобретают вопросы формирования учетно-аналитической информации для процесса калькулирования единицы услуг сотовой связи и анализа себестоимости каждого вида услуг с целью прогнозирования конкурентоспособных тарифов. Создание такой базы данных возможно путем определения влияния совокупности технико-экономических факторов на их величину, в зависимости от условий, сложившихся на рынке мобильной связи с помощью методов статистического моделирования.

Получение данной информации затруднено в связи с отсутствием законодательной регламентации тарифообразования компаний сотовой связи. Действующая нормативно-правовая база, представленная российскими правилами и стандартами, не раскрывает в полной мере специфики отраслевого учета издержек субъектов рынка телекоммуникационных услуг. Поэтому становится очевидной необходимость интеграция различных методов формирования информации о затратах и результатах деятельности компаний сотовой связи, разработка новых подходов к составу и классификации затрат, пересмотр потоков экономической информации для управления операторами связи с целью решения их тактических и стратегических задач.

Вышеизложенное подтверждает значимость рассматриваемой проблемы, свидетельствует об актуальности разработки и необходимости проведения исследования учетно-аналитического обеспечения управления затратами мобильных операторов.



Степень разработанности проблемы. Общие вопросы учетно-аналитического обеспечения управления затратами и анализа факторов, влияющих на себестоимость исследуются в работах многих авторов. Среди отечественных экономистов можно выделить труды: Бариленко В.И., Безруких П.С., Вахрушиной М.В., Ивашкевича В.Б., Исаева Е.С., Карповой Т.П., Ковалева В.В., Кондракова Н.П., Николаевой С.А., Палтя В.Ф., Савицкой Г. В., Садыковой Т.М., Ткача В.И., Шеремета А.Д., Шишковой Т.В. и др.

Значительный вклад в разработку научных исследований в области учета затрат внесли такие известные зарубежные ученые как: Апчерч А., Аткинсон Р., Друри К., Каплан Р., Манн Р., Мейер М., Митчелл Ф., Мюллердорф Р., Нидлз Б., Скоун Т., Хорнгрен Ч., Форстер Дж. и др.

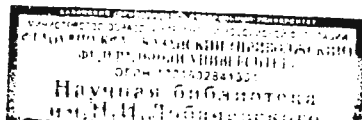
Исследования вышеперечисленных и других авторов, заложили основу научных знаний, необходимых для развития теории и практики учета и анализа затрат. Однако, что касается отрасли телекоммуникаций, то вопросы учета затрат, формирующих стоимость услуг сотовой связи, и анализа факторов, влияющих на определение оптимальной себестоимости ассортимента услуг, мало исследованы, поскольку не нашли должного отражения ни в нормативных документах, ни в монографиях. До сих пор ни один из авторов не произвел комплексного исследования проблем калькулирования и анализа услуг отрасли телекоммуникаций и, как следствие, не было предложено методики учета и анализа затрат.

Насущная необходимость решения имеющихся проблем, а также недостаточная разработанность теории и методического обеспечения учета затрат мобильных операторов и анализа себестоимости услуг сотовой связи предопределили необходимость исследования данной проблемы, обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и содержание работы.

Целью диссертационного исследования стала разработка теоретических положений и методических рекомендаций по организации аналитического учета затрат, калькулированию и анализу себестоимости услуг компаний сотовой связи.

Для достижения цели в диссертации поставлены следующие задачи:

- смоделировать потоки учетно-аналитической информации о затратах на производство и оказание услуг сотовой связи в разрезе бизнес-единиц материнской компании и ее филиальной сети;
- уточнить понятие "услуги сотовой связи" как специфических объектов учета и калькулирования;
- предложить аналитическую группировку затрат основного вида деятельности мобильных операторов в разрезе ассортимента услуг сотовой связи при их производстве и оказанию;
- разработать методику калькулирования услуг сотовой связи основного и неосновного вида деятельности мобильных операторов с использованием принципов распределения и перераспределения затрат в системе метода АВС;
- предложить методику синтетического учета расходов неосновного вида деятельности компаний сотовой связи;



- сформировать информационную базу анализа для прогнозирования экономически обоснованного тарифа на услуги сотовой связи;
- разработать методику факторного анализа себестоимости услуг сотовой связи.

Предметом исследования были избраны теоретические и практические проблемы формирования и представления учетно-аналитической информации о затратах на производство и оказание услуг связи для калькулирования их себестоимости в целях повышения конкурентоспособности тарифов компаний сотовой связи.

Объектом исследования стала практика ведения учета и анализа в российских компаниях сотовой связи. Исследование проводилось на материалах компании сотовой связи: Саратовский филиал ОАО "ВымпелКом-Регион" (торговая марка "Билайн"), ОАО "Мобильные телесистемы-Саратов" (торговая марка "МТС"), Саратовский филиал ОАО "МСС-Поволжье" (торговая марка "МегаФон").

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды ведущих отечественных и зарубежных авторов по рассматриваемой проблеме. В диссертации широко использованы современные взгляды экономистов в области бухгалтерского учета, теории управления, менеджмента, маркетинга, экономики промышленности и экономики предприятия, финансов и кредита, оценки собственности и анализа хозяйственной деятельности. В процессе изучения проблем были учтены законы Российской Федерации, указы Президента, постановления Правительства Российской Федерации, нормативно-правовые акты. Методологической основой диссертационного исследования являются положения отечественной и зарубежной экономической науки в области бухгалтерского, управленческого учета и экономического анализа.

Информационной базой исследования явились законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные Госкомстата РФ и Госкомстата по Саратовской области, показатели финансовой отчетности промышленных предприятий региона, материалы периодической печати по изучаемой проблеме, опубликованные в научной и периодической литературе.

Научная новизна диссертационной работы в целом заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с разработкой методологических подходов и научно-практических рекомендаций по малоисследованной в российской науке и практике проблеме организации учета затрат и калькулирования услуг компаний сотовой связи.

Наиболее важные результаты, определяющие научную новизну работы, заключаются в следующем:

- разработана учетно-аналитическая модель потоков информации о затратах бизнес-единиц материнской и филиальной сети мобильной компании с учетом единства деятельности и ее результатов, лежащая в основе калькулирования себестоимости услуг сотовой связи;

- даны определения каждого вида услуг сотовой связи как объектов бухгалтерского учета и калькулирования (работы по первоначальному подключению абонента; оказание услуги телефонной сотовой связи и голосовой почты; роуминг; передача коротких сообщений и MMS-сообщений; работы по обслуживанию мобильного телефона; мобильный интернет; оказание услуг присоединения и пропуска трафика; изготовление sim- и скретч карт) на базе общих требований ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к организации учета при производстве и оказании услуг;

- разработана калькуляционная группировка издержек услуг сотовой связи основной деятельности компаний сотовой связи в разрезе их ассортимента;

- предложена методика исчисления себестоимости каждого вида услуг сотовой связи с использованием принципов распределения и перераспределения затрат в системе метода ABC;

- обоснована методика синтетического и аналитического учета расходов на оказание услуг сотовой связи неосновной деятельности мобильных операторов (продажа мобильных телефонов и аксессуаров к ним; продажа экспресс-карт);

- разработаны основы формирования информационной базы анализа затрат путем группировки данных первичных учетных и внеучетных документов, внешних и внутренних отчетов для прогнозирования экономически обоснованных тарифов на услуги сотовой связи;

- предложена модель факторного анализа себестоимости услуг сотовой связи с определением влияния совокупности экономико-технологических факторов (производительность базовых станций и их количество; количество переданных данных и коротких сообщений; скорость передачи информации; затраты на продажу и обслуживание клиентов; наличие дилерской сети; количество конкурентов операторов сотовой связи в регионе и их тарифы).

Теоретическая и практическая значимость работы. Разработанные предложения и рекомендации, сделанные в диссертации, позволят усовершенствовать организацию аналитического учета затрат в компаниях сотовой связи и порядок калькулирования, а также определять оптимальный уровень себестоимости путем статистического моделирования.

Методика исследования основывается на изучении и обобщении накопленных знаний в отечественной и зарубежной теории и практике, анализе финансовых и нефинансовых данных исследований объектов исследования - компаний сотовой связи, на широком применении специальных методов экономического анализа, апробации полученных результатов на объектах исследования.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы при разработке нормативных и методических документов в практической деятельности хозяйственных субъектов.

В ходе выполнения диссертационной работы применялись различные методы научного исследования: выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, анализ и обобщение, системный и комплексный подходы, монографический метод исследования.

Апробация работы. Основные результаты проведенного исследования докладывались и получили одобрение на научных конференциях в СГСЭУ и были опубликованы в сборнике "Социально-экономическое развитие России: Проблемы. Поиски. Решения" (Саратов, 2006 г.), "Социально-экономическое развитие России: Проблемы. Поиски. Решения" (Саратов, 2009 г.), на IV Всероссийской научно-практической конференции в г. Пенза, Всероссийской научно-практической конференции в г. Иркутск. Основные положения исследования изложены в 9 опубликованных работах общим объемом 3,3 печатных листа.

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений.

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты учета затрат и калькулирования услуг компаний сотовой связи

1.1. Формирование учетно-аналитической информации о стоимости услуг сотовой связи в разрезе бизнес-единиц

1.2. Объекты учета и калькулирования услуг сотовой связи

Глава 2. Методические проблемы учетного отражения затрат и калькулирования услуг сотовой связи

2.1. Организация аналитического учета затрат и калькулирования услуг основной деятельности компаний сотовой связи

2.1.1. Порядок формирования затрат на производство и оказание услуг сотовой связи

2.1.2. Методика калькулирования себестоимости единицы услуг сотовой связи

2.2. Учет затрат и калькулирование услуг неосновной деятельности компаний сотовой связи

Глава 3. Методическое обеспечение анализа себестоимости услуг компаний сотовой связи

3.1. Формирование информационной базы прогнозирования тарифов услуг компаний сотовой связи

3.2. Методика факторного анализа себестоимости услуг сотовой связи

Заключение

Библиографический список используемой литературы

Приложения

Список использованной литературы содержит 122 источника. В работе 16 приложений, 25 таблиц, 24 рисунка. Объем диссертации составляет 160 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В условиях отсутствия единых подходов к порядку ценообразования на услуги сотовой связи конкурирующим на рынке телекоммуникаций федеральным операторам беспроводной связи "большой тройкой": ОАО "Вымпел-Ком" (торговая марка "Билайн"), ОАО "Мобильные телесистемы" (торговая марка "МТС"), ОАО "МегаФон" (торговая марка "МегаФон") требуется достоверная

Что же касается внутренней и внешней отчетности структурных подразделений (бизнес-единиц) материнской сотовой компании и ее филиалов для оптимизации конкурентоспособного тарифа связи, создаются следующие контрольно-информационные потоки по бизнес-единицам:

- отчет о калькуляции услуг связи и отчет о тарифах формируется финансовой дирекцией, исходя из данных о: пороговом значении текущего баланса абонента; расчетных периодах, за которые суммируются все расходы абонента с выставлением счетов в момент закрытия биллинга; распределении сумм оплаты по абонентам; взаиморасчетах с дилерами, роуминг-партнерами, операторами связи общего пользования;

- отчеты об использованных материалах и переданном оборудовании в монтаж при строительстве базовых станций формируется технической дирекцией на основе актов (КС-2) и справок (КС-3);

- отчет о сегментах рынка сотовой связи формируется дирекцией по маркетингу и рекламе по данным исследований проблемных и "конкурентно-неспокойных" сегментов рынка телекоммуникаций;

- отчеты по абонентам и объемам предоставляемых услуг формируются дирекцией информационных технологий на базе данных биллинговой системы;

- отчет о финансовых показателях филиалов, находящихся в этих регионах, формируется дирекцией по региональному развитию на базе данных о деятельности филиалов в регионах;

- отчеты о доходах, полученных от дилеров, формируются дирекцией по работе с дилерами на основе информации о привлечении, обслуживании, развитии и поддержании работоспособности дилерской сети;

- отчет об активной базе абонентов формируется клиентскими службами (службами продаж и абонентскими службами).

Создание единого информационного поля на базе использования данных биллинговой системы и внешней и внутренней отчетности структурных подразделений позволило сформировать поток учетно-аналитической информации о затратах мобильных компаний для установления экономически оправданной стоимости ассортимента услуг сотовой связи.

При создании этих информационных потоков выявлена неоднозначность трактовки самого понятия услуг в экономической литературе и нормативно-правовых актах. Так, если в экономической литературе услуга понимается, либо как экономическое благо, направленное на удовлетворение потребности в ходе определенной деятельности; либо как вид экономической деятельности, а не полезный эффект от нее, то в Гражданском кодексе существует только понятие "договор возмездного оказания услуг", согласно которому исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги, или совершить определенные действия (осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Что касается понятия услуг сотовой связи как объектов бухгалтерского учета и калькулирования, то под ними следует понимать затраты на производство, передачу и сбыт сигналов сотовой связи в виде голосового, графического, тек-

стового, устного потока информации (в секундах и штуках) базовыми и радиорелейными станциями. В предложенной формулировке учтены выявленные специфичные особенности отрасли телекоммуникаций, заключающиеся в многообразии ассортимента услуг (сервисные технологические, сервисные потребительские, основные, вспомогательные), в зависимости от качественных характеристик связи, одновременности процессов производства и оказания услуг, невозможности хранения услуг, обеспечения удовлетворения потребностей абонентов в передаче голосовой и текстовой информации.

На практике при исчислении себестоимости услуги сотовой связи без выделения ее видов используется информация, формируемая на счетах 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы". При этом, на счете 20 "Основное производство" содержится неполная информация о производстве и оказании услуг связи, включающая только статьи "Аренда каналов связи", "Расходы на присоединение" и "Расходы на трафик", а на счете 26 "Общехозяйственные расходы" также отражаются затраты, часть из которых связана непосредственно с производством и оказанием услуг, а согласно бухгалтерским нормативно-правовым документам расходы по обычной (основной) деятельности подлежат отражению на счетах затрат, таких как: 20, 23, 25, 44.

В целях приведения порядка формирования информации о затратах на производство и оказание услуг связи в соответствие с требованиями положений по бухгалтерскому учету предлагаем:

- к счету 20 "Основное производство" открыть субсчета, соответствующие наименованию сервисных технологических услуг;
- на счете 26 "Общехозяйственные расходы" отражать затраты непосредственно связанные только с управлением компанией сотовой связи.

Поскольку компаниями сотовой связи производятся и оказываются не только сервисные технологические услуги, но и сервисные потребительские, то для формирования информации о затратах на эти услуги рекомендуем использовать счет 44 "Расходы на продажу" с выделением субсчетов, соответствующие наименованию сервисных потребительских услуг.

При этом предлагаем на счетах 20, 26, 44 в разрезе рекомендованных синтетических субсчетов формировать информацию о затратах в увязке с предложенными аналитическими группировками первого и второго уровня по их экономической однородности.

Кроме того, необходимо особо отметить, что все затраты, связанные с единым процессом производства и оказания услуг сотовой связи, являются косвенными, поскольку они в силу технологических особенностей сетей сотовой связи не могут быть прямо включены в стоимость видов услуг.

В целях калькулирования для распределения косвенных затрат между видами услуг сотовой связи выделены калькуляционные статьи в разрезе видов услуг деятельности бизнес-единиц, что наглядно представлено в табл. 1.

Таблица 1. Группировка затрат услуг сотовой связи по видам деятельности

Существующая для всех видов деятельности	Рекомендуемые в разрезе видов услуг по видам деятельности														
	основной											неосновной			
	Оказание услуги										Работы				
	телефонной сотовой связи	голосовой почты	По передаче				роуминга	по изготовлению sim- и скретч карт	мобильного интернета	присоединения других операторов	по пропуску трафика других операторов	по первоначальному подключению абонента	по обслуживанию мобильного телефона	продажа телефонных аппаратов и аксессуаров к ним	реализация карт экспресс-оплаты
MMS через GPRS и WAP			коротких сообщений абонентами	коротких сообщений коммерческими службами оператора											
Заработная плата:															
- ИТР	x	x	x	x	x	x	x	x							
- АУП и прочих служб	x	x	x	x	x	x		x			x	x	x	x	x
Страховые взносы	x	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x	x	x
Амортизация:															
- устройств связи	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x					
- прочего оборудования	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Материальные затраты	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Расходы на присоединение к другим операторам связи	x	x	x	x	x	x		x	x						
Расходы по пропуску трафика на другие операторы связи	x	x	x	x	x	x		x		x					
Расходы на аренду каналов связи	x	x	x	x	x	x		x	x	x					
Расходы на изготовление sim- и скретч-карт							x				x				
Расходы на электроэнергию площадок под базовые станции	x	x	x	x	x	x		x	x	x					
Расходы на обслуживание сайтов базовых станций	x	x	x	x	x	x		x	x	x					
Расходы на коммунальные платежи	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x		x	x	
Расходы по записи на скретч-карту PIN-код, PUK-код							x								
Расходы по оплате работ, услуг сторонних организаций	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Вознаграждение дилерам											x				x
Расходы на налоги	x	x	x	x	x			x					x		
Расходы на рекламу											x				
Расходы на аренду												x	x	x	
Расходы по оплате товаров													x		

Сформированная себестоимость сервисных технологических услуг сотовой связи на основе предложенных калькуляционных статей подлежит дальнейшему распределению между основными и перераспределению между вспомогательными услугами, возникающих в процессе их производства и оказания.

Проведенные исследования экономической литературы по порядку распределения и перераспределения затрат показали, что точность перенесения их в стоимость услуг достигается путем применения метода АВС. Используя критерии данного метода, каждому виду услуг определен собственный носитель затрат - объекты калькулирования и их единицы измерения:

- работы по первоначальному подключению абонента к сотовой сети - абонент;
- оказание услуги телефонной сотовой связи - секунда;
- оказание услуги голосовой почты - секунда;
- роуминг - секунда;
- передача данных: мультимедийных сообщений (MMS-сообщений) через GPRS и WAP-соединение - мегабайт;
- передача коротких сообщений абонентами оператора сотовой связи - штука;
- передача коротких сообщений коммерческими службами оператора сотовой связи - штука;
- работы по обслуживанию мобильного телефона - секунда;
- оказание услуги по изготовлению sim- и скретч карт - штука;
- оказание услуги мобильного интернета - мегабайт;
- оказание услуги присоединения других операторов связи, оказание услуги по пропуску трафика других операторов связи - секунда.

Предложенные объекты учета затрат и калькулирования во взаимосвязке с носителями затрат использованы в разработанной методике калькулирования на базе метода АВС, последовательность которой представлена на рис. 2. При этом исчисление себестоимости каждого вида услуги имеет свой алгоритм расчета.

Так, при калькулировании основных видов услуг необходимо определять общую величину затрат, отраженную на счетах 20 "Основное производство" и 26 "Общехозяйственные расходы" и соотносить их с установленными носителями затрат: абонент, секунда, мегабайт, штука.

Полученная себестоимость основных видов услуги связи согласно принципам метода АВС перераспределяется на стоимость вспомогательных услуг связи (оказание услуги мобильного интернета, оказание услуг присоединения и по пропуску трафика других операторов связи).

В рекомендуемой методике калькулирования себестоимости ассортимента услуг сотовой связи предлагается формирование учетно-контрольной информации о затратах в отчетных формах калькуляций. Достоинство таких калькуляций заключается в невозможности отражения в них необоснованных расходов, что позволит устанавливать экономически оправданные тарифы на услуги сотовой связи.



Рис. 2. Этапы калькулирования себестоимости услуг сотовой связи с использованием ABC-метода

Особое место в процессе калькулирования занимает учет затрат неосновной деятельности, связанной с продажей телефонных аппаратов и аксессуаров к ним, карт экспресс-оплаты, поскольку эта деятельность подлежит обязательно применению единому налогу на вмененный доход (ЕНВД), что требует отделения расходов основной деятельности от расходов неосновной деятельности. В связи с этим, предлагаем информацию о затратах на производство и оказание услуг сотовой связи дополнительно группировать в разрезе основной и неосновной деятельности компаний сотовой связи.

В целях организации раздельного учета основной и неосновной деятельности компаний сотовой связи в зависимости от систем налогообложения рекомендуем использовать следующие синтетические счета и открытые к ним субсчета:

- для отражения доходов сотовых компаний:

счет 30 "Доходы": субсчет 1 "Доходы от основного вида деятельности"; субсчет 2 "Доходы от неосновного вида деятельности, не облагаемые ЕНВД";

счет 31 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Доходы от неосновного вида деятельности, облагаемые ЕНВД";

счет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет 1 "Прочие доходы" субсчет второго порядка 1 "Доходы, не принимаемые в целях налогообложения прибыли";

- для отражения расходов сотовых компаний:

счет 31 "Прочие доходы и расходы" субсчет 2 "Не распределяемые расходы по неосновному виду деятельности, облагаемые ЕНВД";

счет 32 "Расходы по основному и неосновному виду деятельности, подлежащие распределению";

счет 91 "Прочие доходы и расходы": субсчет 2 "Прочие расходы" субсчет второго порядка 2 "Расходы, не облагаемые налогом на прибыль"; субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" субсчет второго порядка 1 "Сальдо прочих доходов и расходов, учитываемых при налогообложении прибыли"; субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" субсчет второго порядка 2 "Сальдо прочих доходов и расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли".

При этом, для распределения расходов по счету 32 по основной и неосновной деятельности пропорционально процентному соотношению доходов по хозяйственным операциям, облагаемым и не облагаемым ЕНВД в общем объеме всех полученных компанией доходов предлагаем следующий порядок расчета:

$$\text{Доля доходов, не облагаемых ЕНВД} = \frac{K_{\text{сч.30}}}{K_{\text{сч.30}} + K_{\text{сч.31 субсч.1}}} \times 100\% ;$$

$$\text{Доля доходов, облагаемых ЕНВД} = \frac{K_{\text{сч.31 субсч.1}}}{K_{\text{сч.30}} + K_{\text{сч.31 субсч.1}}} \times 100\% ;$$

$$\frac{\text{Сумма расходов, относимых к деятельности, не облагаемой ЕНВД}}{\text{Сумма расходов, относимых к деятельности, облагаемой ЕНВД}} = \frac{\text{Доля доходов, не облагаемых ЕНВД}}{\text{Доля доходов, облагаемых ЕНВД}} \times \text{Дос сч.32} ;$$

$$\frac{\text{Сумма расходов, относимых к деятельности, облагаемой ЕНВД}}{\text{Сумма расходов, относимых к деятельности, не облагаемой ЕНВД}} = \frac{\text{Доля доходов, облагаемых ЕНВД}}{\text{Доля доходов, не облагаемых ЕНВД}} \times \text{Дос сч.32} .$$

С учетом рекомендованных счетов и открытых к ним субсчетов типичные для сотовых компаний хозяйственные операции, связанные с определением доходов и расходов представлены в следующей таблице 2.

Таблица 2. Рекомендуемые бухгалтерские записи по отражению доходов и расходов компаний сотовой связи

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов			
	в соответствии с нормативными документами		в рамках предложенной методики раздельного учета доходов и расходов	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Отражение доходов				
Отражена выручка по оказанию услуг и продаже товаров	62	90-1	62	30-1
				30-2
				31-1
Списаны доходы от обычной деятельности, учитываемые при налогообложении прибыли	-	-	30-1	90-1
			30-2	
Списаны доходы от неосновной деятельности, облагаемой ЕНВД на счет учета прочих доходов	-	-	31-1	91-1 субсчет второго порядка 1
Отражение расходов				
Списание расходов, относимых к деятельности, не облагаемой ЕНВД	-		26	32
Списание расходов, относимых к деятельности, облагаемой ЕНВД			31-2	32
Списание расходов от неосновной деятельности, облагаемых ЕНВД			91-2 субсчет второго порядка 2	31-2
Списание расходов от неосновной деятельности, облагаемых ЕНВД			91-2 субсчет второго порядка 2	44

В предложенной методике учета затрат и калькулирования себестоимости единицы каждого вида услуг сотовой связи кроме подходов к группировке затрат в зависимости от объекта учета и калькулирования, а также системы бухгалтерских счетов, предусматривается система документационного обеспечения формирования учетно-контрольной информации для установления экономически оправданного уровня цен на оказываемый ассортимент услуг.

Для формирования информационной базы анализа уровня тарифов сгруппированы данные, содержащиеся в первичных учетных и внеучетных документах, а также во внутренней и внешней отчетности.

Так для определения экономически обоснованных тарифов требуется составление отчетных калькуляций на каждый вид услуг связи. Однако, поскольку абонентские базы сотовых операторов исчисляются миллионами абонентов, а услуги и тарифные планы настолько разнообразны, то осуществление калькуляционных расчетов в бухгалтерских программах не проводится. А это не позволяет своевременно реагировать на изменения, происходящие на рынке услуг сотовой связи. Для обеспечения мониторинга цен на рынке сотовой связи предлагаем использовать информацию, содержащуюся в первичных документах.

Так на основании договора возмездного оказания услуг определяется стоимость единицы тарификации сообщения по сети подвижной связи. В договоре

предоставления услуг роуминга определяется стоимость услуг в зависимости от зоны действия сети. При этом необходимо учитывать, что стоимость услуг роуминга оказывает влияние специфика в налогообложении услуг международного роуминга.

Немаловажное значение имеет информация для составления калькуляций по сервисным услугам связи, полученная с помощью оборудования учета объема оказанных услуг подвижной связи – биллинговой системы. Эта система позволяет вычислить стоимость услуг связи для каждого клиента и хранить информацию о тарифах, используемых телекоммуникационными операторами при выставлении счетов абонентам и взаиморасчетов с другими поставщиками услуг.

Необходимая информация для составления фактических калькуляций содержится также в формуляре абонентского договора, находящегося в комплекте с SIM-картой и справочником абонента, в договоре агентов либо дилерских договорах, по которым услуга реализуется по схеме: оператор - дилер - субдиллер - конечный потребитель.

Информация, полученная путем группировки данных в перечисленных документах, является основой для проведения факторного анализа себестоимости услуг сотовой связи.

При проведении этого анализа возникает сложность в выборе факторов, влияющих на величину результативного показателя - себестоимости каждого вида услуги сотовой связи.

С позиции статистического моделирования на установление экономически обоснованного уровня себестоимости услуг сотовой связи оказывают влияние внешние и внутренние экономико-технологические факторы (табл. 3).

Таблица 3. Система обозначений критериев и факторов, влияющих на уровень рентабельности тарифа услуг сотовой связи

№ п/п	Название переменной	Обозначение переменной	Тип признака
1	Доход от оказания услуги телефонной сотовой связи, руб.	Y_1	Результативные показатели
2	Доход от роуминга, руб.	Y_2	
3	Доход от передачи данных, руб.	Y_3	
4	Доход от передачи коротких сообщений абонентами оператора сотовой связи, руб.	Y_4	
5	Доход от передачи коротких сообщений коммерческими службами оператора сотовой связи для внутреннего пользования с целью автоматической рассылки рекламных акций, руб.	Y_5	
6	Доход от выполнения работ по подключению абонента, руб.	Y_6	
7	Доход от выполнения работ по обслуживанию мобильного телефона, руб.	Y_7	
	Факторы влияния на результативные показатели:		
1	Производительность базовых станций связи и ретрансляторов, сек.	X_1	Реннинг факторные призна-
2	Количество переданных данных, Мбайт	X_2	

№ п/п	Название переменной	Обозначение переменной	Тип признака
3	Количество переданных коротких сообщений, шт.	X_3	
4	Скорость передачи информации в сетях подвижной радиотелефонной связи:		
	- голосовой информации в виде цифрового потока, кбит/с;	X_4	
	- данных в виде коротких сообщений, кбит/с;	X_5	
	- данных, кбит/с.	X_6	
5	Качество связи (количество устройств сотовой связи), шт.	X_7	
6	Платность подключения абонента к сети, руб.	X_8	Внешние факторные признаки
7	Затраты на продажу и обслуживание клиентов, тыс. руб.	X_9	
8	Наличие офисов продаж и развитой дилерской сети, шт.	X_{10}	
9	Круглосуточная техническая помощь Call-center, с	X_{11}	
10	Количество конкурентов операторов сотовой связи в регионе, шт.	X_{12}	
11	Тарифы конкурентов	X_{13}	
12	Доля рынка сотового оператора в регионе, %	X_{14}	
13	Уровень проникновения сотовой связи в регионе, %	X_{15}	
14	Численность населения в регионе, тыс. чел.	X_{16}	
15	Средняя заработная плата в регионе, руб.	X_{17}	
16	Среднедушевые доходы, руб.	X_{18}	
17	Среднедушевые потребительские расходы, руб.	X_{19}	

Исследования показывают, что установленные факторы оказывают взаимное влияние на себестоимость услуг сотовой связи и находятся в стохастической связи друг с другом.

В этой связи необходимо отметить, что обычные аналитические расчеты с применением традиционных методов, присущих экономическому анализу, не позволяют определить и измерить все многообразие факторов, влияющих на определение экономически обоснованной себестоимости услуг сотовой связи под влиянием каждого из перечисленных факторов.

При построении модели влияния факторов на уровень издержек производства услуг сотовой связи использованы корреляционно-регрессионные модели анализа. При этом, разработана математическая модель анализа исследуемой совокупности компаний сотовых операторов, отражающая существующие связи между величиной себестоимости услуг сотовой связи - признака - результата (Y) с основными рекомендуемыми факторами, влияющими на показатели деятельности сотового оператора.

В качестве корреляционно-регрессионной модели для анализа факторов формирования экономики производственных затрат принята линейная функция:

$$Y = a_0 + a_i X_i (I),$$

где: $i = 1, \dots, n$ – число наблюдений; a_0, a_i – неизвестные параметры уравнения.

Проведенный анализ зависимости факторов, влияющих на себестоимость услуг сотовой связи, свидетельствует, что значения коэффициентов парной корреляции, полученные по результатам расчетов, проведенных с использованием

программы "Statistika" версия 6, между ними колеблются от 0,3804 до 0,876, что находится в границах нормативных значений. Поэтому, все отобранные факторы необходимо включить в модель корреляционно-регрессионного анализа изменения себестоимости услуг сотовой связи.

В целом представленная модель позволит регулировать деятельность компаний сотовой связи, последовательно увеличивая или уменьшая значения факторов X_i , можно получить перспективные значения функции Y - себестоимость каждого вида услуг сотовой связи, которые принимаются или отвергаются в зависимости от конечной цели регулирования. Кроме того, данная модель может быть использована для оперативного анализа с целью составления перспективных программ по прогнозированию уровня издержек на производство услуг связи.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым проблемам, решение которых могут способствовать улучшению учетно-аналитического обеспечения управления затратами на производство и оказание услуг сотовой связи с целью прогнозирования их тарифа.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Шпагина Н.О. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в компаниях сотовой связи. // Вестник СГСЭУ. - №1(20), 2008. - 0,5 п.л.
2. Шпагина Н.О. Проблемы исчисления себестоимости услуг в компаниях сотовой связи. // Вестник СГСЭУ. - №1(25), 2009. - 0,5 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Шпагина Н.О. Особенности учета в компаниях сотовой связи. // Социально-экономическое развитие России: Проблемы. Поиски. Решения: Сборник научных трудов по итогам НИР СГСЭУ в 2006 г. Ч. 2. - СГСЭУ. - Саратов, 2007. - 0,2 п.л.
4. Шпагина Н.О. Особенности формирования калькуляционной группировки издержек компаний сотовой связи. // Пути формирования эффективной социально-экономической модели трансформирующейся России: сборник статей IV Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза, 2008. - 0,2 п.л.
5. Шпагина Н.О. Порядок отражения информации о доходах и расходах компаний сотовой связи согласно МСФО. // Научное издание БАЛАНС. Альманах. Выпуск 3. - Саратов, 2009. - 0,5 п.л.
6. Шпагина Н.О. Особенности формирования учетной политики сотовых компаний для целей управленческого учета. // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы всерос. науч. практ. конф., г. Иркутск, 22 апреля 2009 г. / под. науч. ред. Е.М. Сорокиной. - Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. - 0,3 п.л.

7. Шпагина Н.О. Оценка косвенных расходов и ее роль в управлении затратами компаний сотовой связи. // Социально-экономическое развитие России: Проблемы. Поиски. Решения: Сборник научных трудов по итогам НИР СГСЭУ в 2009 г. Ч. 2. - СГСЭУ. - Саратов, 2009. - 0,3 п.л.

8. Шпагина Н.О. Проблема определения услуг связи как объектов бухгалтерского учета и калькулирования в сотовых компаниях. // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и аудита: сб. науч. трудов / Под ред. Т.М. Садыковой. - Саратовский государственный социально-экономический университет. - Саратов, 2010. - 0,3 п.л.

9. Шпагина Н.О. Методика факторного анализа себестоимости услуг сотовой связи // Поволжский гуманитарный журнал: http://journal.seun.ru/J2009_1R/Economy/ECONOMY.HTM - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 12.02.2010
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 87

Формат 60x84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.